

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA PRESTADORA DE SERVIÇOS: um estudo
de caso da Vence Informática Ltda – ME**

FABÍOLA RODRIGUES

Florianópolis, novembro de 2000.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA PRESTADORA DE SERVIÇOS: um estudo
de caso da Vence Informática LTDA – ME**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao
Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio
Econômico, da Universidade Federal de Santa
Catarina, como requisito parcial para obtenção do
título de bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmica: Fabíola Rodrigues

Orientadora: Prof. ^a Dr. ^a Ilse Maria Beuren

Florianópolis, novembro de 2000.

**UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA PRESTADORA DE SERVIÇOS: um estudo
de caso da Vence Informática LTDA – ME**

Acadêmica: FABÍOLA RODRIGUES

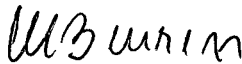
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 8,5 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Florianópolis, novembro de 2000.



Prof.ª Maria Denize Henrique Casagrande, M. Sc
Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:



Prof.ª Ilse Maria Beuren, Dra.
Presidente



Prof. Altair Borgert, Dr.
Membro



Prof. Joisse Antônio Lorandi, M. Sc
Membro

“É melhor tentar e falhar, que preocupar-se e ver a vida passar, é melhor tentar ainda em vão, que sentar-se fazendo nada até o final.

Eu prefiro na chuva caminhar, que em dias tristes em casa me esconder.

Prefiro ser feliz, embora louco, que em conformidade viver.”

(Martin Luther King)

AGRADECIMENTOS

Várias foram as pessoas importantes para a realização deste trabalho.

Aos meus pais, que me ajudaram com incentivo e paciência, quando preciso.

Ao meu esposo, Gustavo, pelo carinho, apoio e motivação.

Ao meu filho Leonardo, pelas horas de convívios que deixamos de ter.

A minha orientadora, professora Ilse, pela atenção e orientação dedicada a execução deste trabalho.

A todos os professores, do curso de graduação de Ciências Contábeis, especialmente aqueles que dedicaram sua atenção e compreensão neste semestre.

Aos meus colegas de classes, por todos os momentos que passamos juntos.

E aos meus colegas de trabalho, em especial meu amigo Vanderlei, que me apoiou e incentivou durante a minha graduação.

A escola Vence Informática Ltda.-ME, pela oportunidade de realizar esta pesquisa

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	VII
LISTA DE QUADROS	VIII
RESUMO	IX
CAPÍTULO 1	10
1.1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1.1 Tema e problema.....	10
1.1.2 Objetivos.....	11
1.1.3 Justificativa.....	12
1.1.4 Organização do estudo.....	13
1.2 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	13
1.2.1 Metodologia aplicada.....	14
CAPÍTULO 2.....	16
2.1 REVISÃO DE LITERATURA	16
2.1.1 Empresas prestadoras de serviços	16
2.2 IMPORTÂNCIA DOS SISTEMAS DE CUSTEIO	17
2.3 CONCEITUAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	18
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO	19
2.4.1 Custeio por absorção.....	19
2.4.2 Custeio direto ou variável	21
2.4.3 Custeio baseado em atividades (ABC)	22
CAPÍTULO 3.....	24
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	24
3.2 PROPOSTA DE SISTEMA DE CUSTOS	25
3.2.1 Elementos de custos e despesas	25
3.2.2 Método de custeio aplicável	27
3.2.3 Distinção entre custo e despesa	29
3.2.4 Base de rateio dos custos indiretos aos centros de custos	30
3.2.5 Composição dos custos e despesas da escola de informática	30
3.2.6 Configuração do sistema de custos	31
3.2.6.1 Receita por turma e custo mensal.....	31
3.2.6.2 Custo/Despesa da folha de pessoal.....	35
3.2.6.3 Gastos totais	39
3.2.6.4 Separação entre custos e despesas da Vence Informática Ltda - ME	40
3.2.6.5 Mapas dos custos e despesas totais	41
CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	44

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Distribuição física do espaço ocupado no prédio da empresa.....	24
Figura 2 – Layout da empresa com metragem de cada sala.....	29

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Distribuição dos horários das turmas do curso extensivo	32
Quadro 2 - Distribuição dos horários das turmas do curso semi-extensivo	33
Quadro 3 - Distribuição dos horários das turmas do curso intensivo	34
Quadro 4 - Distribuição dos horários das turmas do curso corel draw 8.....	35
Quadro 5 – Composição dos gastos previstos para o mês em análise.....	39
Quadro 6 – Área ocupada por cada ambiente	40
Quadro 7 – Rateio dos custos indiretos e despesas com base na área	40
Quadro 8 – Total de computadores por ambiente	41
Quadro 9 – Rateio dos custos indiretos e despesas com base no total de computadores por área	41
Quadro 10 – Mapa de rateio dos custos e despesas.....	42

RESUMO

Esta pesquisa tem como finalidade principal a elaboração de uma proposta de um sistema de custos voltado para uma empresa prestadora de serviços, através de um estudo de caso na escola Vence Informática Ltda - Me.

Inicialmente, apresentou-se o tema-problema desta pesquisa. Posteriormente, os objetivos geral e específicos, bem como a metodologia aplicada.

Afim de se obter um embasamento teórico para a implantação de um sistema de custos foram abordados os seguintes tópicos, definição de empresas prestadoras de serviços, a importância dos sistemas de custeios e os métodos de custeio mais tradicionais.

Com base na fundamentação teórica e as informações coletadas na empresa, foi desenvolvida uma proposta de sistema de custos pelo método de absorção, onde foram criados centros de custos para a alocação dos custos indiretos e despesas, bem como definidas as bases de rateio para esta apropriação. Com os custos indiretos rateados e com os custos diretos alocados em cada centro de custos, tem-se o custo total dos centros, permitindo a empresa através da elaboração desse sistema, visualizar os gastos de forma segmentada.

Nesse sentido, pode-se dizer que é importante a existência de um sistema de custos para qualquer empresa, sejam prestadoras de serviços ou empresas industriais, pois as mesmas necessitam de um planejamento e controle dos custos para garantir sua permanência nesse ambiente competitivo, definindo assim, novas estratégias empresariais.

CAPÍTULO 1

Este capítulo é estruturado de forma a enfatizar os aspectos que direcionam os estudos. Desse modo, para melhor entendimento, ele é dividido em duas seções, sendo que a primeira define as diretrizes do presente trabalho. Na Segunda seção, evidencia-se a metodologia utilizada na execução deste estudo.

Introdução

Nesta seção, serão definidos o tema, o problema e os objetivos desse trabalho. Em seguida, será evidenciada a justificativa da pesquisa e a organização do estudo.

1.1.1 Tema e problema

Em virtude da globalização, as empresas atualmente inseridas neste ambiente concorrido, procuram adequar-se às novas tendências exigidas por este mercado.

Com a busca de novas estruturas organizacionais e o acirramento da concorrência, as empresas procuraram investir no desenvolvimento tecnológico e num constante processo de aprimoramento da realização de suas atividades.

Considerando esses fatos, a gestão das empresas tem-se tornado bastante complexa, exigindo maior grau de aprimoramento na tomada de decisão por parte dos gestores e uma conseqüente necessidade de maior detalhamento das informações.

Com as mudanças provocadas pela globalização, intensificou-se a necessidade dos empresários em obter informações gerenciais, especificamente no que se refere aos custos, que são relevantes para qualquer tomada de decisão, influenciando inclusive a condição de sobrevivência da empresa frente ao mercado.

Dessa forma, com a ampliação do campo de atuação da Contabilidade de Custos, ocorreu seu melhor aproveitamento em outras áreas que não a fabril, principalmente

em empresas prestadoras de serviços, onde sua utilização, devido a ausência de estoques, tornou-se menos relevante para fins de balanço, passando a constituir um instrumento valioso com finalidade gerencial.

Nesse sentido, as prestadoras de serviços, assim como as empresas industriais, necessitam de um planejamento e controle dos custos para garantir sua permanência nesse ambiente competitivo, definindo assim, novas estratégias empresariais.

Devido a pouca bibliografia disponível sobre uma metodologia de apuração dos custos que incorrem em uma prestadora de serviço, faz-se necessário a pesquisa deste tema que é o desenvolvimento de um sistema de custos para uma escola no ramo de informática.

Entretanto, é importante ressaltar que para o desenvolvimento de um sistema de custos adequado é necessário que este, esteja alicerçado na contabilidade financeira, já que ela faz os registros dos eventos econômico-financeiros. Como também, não se pode esquecer que o pessoal envolvido nessa implantação deve ser treinado e qualificado, visto que eles virão os dados para a alimentação do sistema.

Considerando os aspectos abordados, definiu-se a questão do presente estudo:

Qual o delineamento de um sistema de custos apropriado para a gestão de uma escola de informática ?

1.1.2 Objetivos

O objetivo geral desta monografia consiste em uma proposta de um sistema de custos voltado a gestão de uma escola de informática.

Para responder o objetivo geral deste trabalho, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- caracterizar as funções de uma escola de informática;
- identificar os custos específicos de escolas no ramo da informática e
- propor um sistema de custos a partir destes levantamentos.

1.1.3 Justificativa

Com as recentes mudanças econômicas, que aproximou diferentes mercados anteriormente assistidos apenas por fornecedores locais, a concorrência acirrou-se de maneira veloz.

Hoje em dia, a busca por uma relação custo-benefício é cada vez maior. As disputas por preços baixos fazem com que os consumidores procurem os fornecedores em diferentes partes do mundo.

Esta globalização faz com que as empresas busquem uma adequação às novas tendências exigidas por este mercado. É interessante observar que a necessidade das empresas serem competitivas, ou seja, de se manterem no mercado, faz com que os seus gestores estejam voltados para a minimização dos custos, mas sem afetar a qualidade e aumentar o preço.

Assim, utilizar um sistema de custos poderá trazer benefícios para a empresa, auxiliando no controle dos gastos, bem como para tomada de decisões. Assim, poderá provocar um aumento considerável na satisfação dos consumidores que buscam um serviço de qualidade com um preço adequado.

Outro aspecto que ocorre, seria em relação a informatização das indústrias que reduziu o número de empregos ofertados na atividade de manufatura, tendência inevitável à melhoria da qualidade da mão-de-obra, a qual buscará melhores ambientes de trabalho e acabará sendo absorvida por alguma atividade de prestação de serviço. Essa prática também é necessária numa escola de informática, tendo em vista o aumento da procura pelos serviços prestados diante da necessidade dos profissionais se manterem atualizados frente às inovações tecnológicas..

Diante do exposto e devido à bibliografia pouco diversificada para empresas prestadoras de serviços, verifica-se a necessidade de pesquisar esse tema, a fim de oferecer um sistema de custos que venha suprir as necessidades das empresas prestadoras de serviços, mais especificamente de uma escola de informática.

1.1.4 Organização do estudo

Com o objetivo de facilitar o entendimento do presente trabalho, este foi dividido em três capítulos, sendo estes subdivididos em seções.

O primeiro capítulo refere-se a introdução deste trabalho subdividindo-se em duas seções. Primeiramente, serão apresentados o tema, o problema, os objetivos, a justificativa e a organização do estudo. Na segunda seção, serão apresentados os procedimentos metodológicos a serem aplicados neste trabalho. Tais procedimentos encontram-se subdivididos em metodologia da pesquisa, metodologia aplicada e limitações da pesquisa.

No segundo capítulo realizar-se-á a revisão bibliográfica do presente estudo. Este capítulo, com o intuito de facilitar a compreensão será subdividido em cinco seções. Na primeira seção serão enfocadas as características de uma prestadora de serviços. Na segunda seção será evidenciada a importância e a definição de um sistema de custos. Por fim, serão expostos os métodos de custeamento e suas características.

O terceiro capítulo contemplará, através de um estudo de caso, uma escola de informática. Primeiramente faz-se uma breve apresentação da empresa e de suas atividades. Na sequência serão apresentados os elementos de custos da escola Vence Informática Ltda.-ME. Na última seção será proposto o método de custeio aplicado, apresentando os relatórios de custos referentes a estrutura organizacional da empresa.

Por fim, serão apresentadas as conclusões deste estudo e as recomendações para a realização de futuras pesquisas e as referências bibliográficas.

1.2 Metodologia da Pesquisa

Esta seção evidenciará a metodologia aplicada no presente estudo, assim como as limitações do estudo.

1.2.1 Metodologia aplicada

Segundo MARCANTONIO; SANTOS e LEHFEL (1993; p.21), “conhecer significa aprender; apreender. É o homem utilizando suas características para compreender o mundo que o cerca e, dessa maneira, construir o seu *modus vivendi*”.

Tal requer que o indivíduo busque este conhecimento através da pesquisa. REY (1993; p.21), diz que, “Pesquisa é definida como investigação e estudo minudentes e sistemáticos com o fim de descobrir ou estabelecer fatos ou princípios relativos a um campo qualquer de conhecimento”.

No entanto, a pesquisa só pode ser conduzida de forma responsável quando se está disposto a dedicar-lhe tempo e esforço organizado. Assim, para que essas investigações sejam minuciosas e sistemáticas, o pesquisador deve ser metódico, isto é, deve programar as experiências, elaborar esquemas de trabalho e cronogramas, providenciar o material, organizar suas anotações entre outros aspectos.

KÖECKE (1985; p.78), afirma que, “o planejamento de uma pesquisa depende tanto do problema a ser investigado, da sua natureza e situação espaço-temporal em que se encontra, quanto da natureza e nível de conhecimento do investigador. Isso significa, que pode haver um número sem fim de tipos de pesquisa”.

Assim, com o intuito de alcançar o objetivo principal deste trabalho, que consiste em desenvolver um sistema de custos para uma prestadora de serviços, mais especificamente uma escola de informática, pretende-se fazê-lo por meio de um estudo de casa na empresa Vence Escola de Informática Ltda - ME.

O estudo de caso é caracterizado por SALOMON (1977; p.144) como o “interesse voltado para a história e desenvolvimento do caso: pessoa, família, grupo, instituição social, comunidade. Estuda a interação dos fatos que produzem mudança. (...) Diagnosticar o problema e indicar as medidas de reabilitação constituem seu emprego mais difundido. Estende-se à aspiração de melhor compreender a conduta humana”.

Para GIL (1994; p.121), no estudo de caso tem-se quatro fases: delimitação da unidade-caso, coleta de dados, análise e interpretação dos dados e redação do relatório.

Assim, em se tratando de um estudo de caso, ressalta-se a importância de seguir essas quatro etapas de maneira que se possa explorar, de forma adequada, esse processo de análise.

Faz-se necessário, também, ressaltar que, por se tratar de um estudo de caso, os resultados desta pesquisa se aplicam somente a esta empresa.

CAPÍTULO 2

2.1 Revisão de literatura

Na primeira seção deste capítulo serão abordadas as características de uma empresa prestadora de serviços. Em seguida, apresenta-se as definições e a importância de um sistema de custos. Por fim, discutir-se-á, na seção subsequente, os métodos de custeios.

2.1.1 Empresas prestadoras de serviços

17 * Uma prestadora de serviço pode ser definida como uma empresa que vende ou produz conhecimento, especialização e suporte a qualquer entidade, com ou sem fins lucrativos.

A importância das empresas prestadoras de serviços, no Brasil, pode ser demonstrada pela posição que ocupam na economia, através da participação no Produto Interno Bruto, como também na geração de novos empregos, ou ainda pela análise das tendências e transformações pela qual a economia mundial está passando.

São vários os fatores que propiciam o aumento das empresas prestadoras de serviços, como: educação, melhor qualidade de vida, tempo para o lazer, gastronomia, serviços de segurança, entre outros.

→ De acordo com VELHO (1995; p.84), entende-se por uma empresa prestadora de serviço “uma organização que fornece um produto cujo benefício essencial é mais intangível do que tangível. Organização que realiza a prestação de serviço (atividades do fornecedor necessárias ao provimento do serviço)”.

→ Por sua vez, conforme KOTLER e FOX (1994; p.258), “serviço é qualquer atividade ou benefício que uma parte pode oferecer a outra, que seja essencialmente

→ intangível e não resulta na propriedade de algo. Sua produção pode ou não estar vinculada a um produto físico”.

→ Segundo KOTLER e ARMSTRONG (1998; p.455-457), os serviços são classificados em intangíveis, inseparáveis, variáveis e perecíveis.

→ A intangibilidade pode ser caracterizada como sendo a principal distinção entre produtos e serviços, pois os serviços são performances (e não objetos tangíveis), logo os compradores de serviços não podem ver, sentir ou provar o serviço antes de comprá-lo. Quanto à inseparabilidade da produção e consumo, geralmente não há uma fase intermediária entre produção de um serviço e o consumo por parte de um cliente. Fazendo com que exista o contato direto do prestador de serviço com o consumidor, que implica na presença intensiva de interação entre ambos;

→ A perecibilidade está relacionada à impossibilidade da estocagem dos serviços, impossibilitando, assim, o controle das variações do ambiente externo através da formação dos estoques.

→ Portanto, estabelecer os critérios, segundo os quais os clientes avaliam os serviços, é uma maneira de melhor atingir seus objetivos. Estes critérios de avaliação devem visualizar aspectos que identificam a satisfação dos clientes, ou seja, a qualidade do projeto de prestação do serviço, particularmente em uma escola de informática.

2.2 Importância dos sistemas de custeio

A necessidade das empresas serem competitivas, isto é, de se manterem no mercado, faz com que os seus gestores estejam voltados para a minimização dos custos, no entanto, sem afetar a qualidade e sem aumentar o preço.

Com essa finalidade, os sistemas de custos estão presentes nas empresas para auxiliar o controle das operações efetuadas, visando à determinação do custo do produto ou serviço.

MARTINS (1991; p.22) ressalta que:

“a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos”.

Assim sendo, um sistema de custos poderá trazer benefícios no sentido de auxiliar no controle dos gastos, bem como para tomada de decisões, como por exemplo, no caso de formação de preço, onde um preço adequado poderá possibilitar um aumento considerável na satisfação dos consumidores que buscam um serviço de qualidade com um preço acessível.

Portanto, a escolha do sistema depende do objetivo que se pretende atingir; o seu nível de detalhes também depende disso e de quanto gastará para sua obtenção. A implantação do sistema deve ser na medida do possível, gradativa, não necessariamente imposta com os mesmos detalhes e sofisticações em todos os departamentos e níveis. Também é necessário que sejam estudadas e vencidas as reações à implantação do sistema, com um pessoal preparado para atender sua utilidade e treinado para fazê-lo funcionar.

As empresas que ignoram essa realidade poderão encontrar dificuldades em permanecer neste mercado, onde os concorrentes terão vantagens significativas, se tiverem baixos.

2.3 Conceituação e classificação dos custos

Para RIBEIRO (1996; p.20), “custo é uma palavra que tem um significado muito abrangente, podendo ser utilizado para representar o custo das mercadorias vendidas em uma empresa comercial, ou o custo dos serviços prestados em uma prestadora de serviços, ou o custo de fabricação de um produto, ou custo direto de fabricação e etc...”.

Os custos podem ser classificados em custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. De acordo com MARTINS (1990; p.50), os custos diretos são os valores diretamente atribuídos aos produtos ou serviços, e os indiretos são alocados mediante a

utilização de bases de rateio, estimativas, entre outros, determinados mediante as necessidades e as particularidades de cada empresa. Custos fixos e variáveis são uma classificação que não leva em consideração o produto, e sim o relacionamento entre o valor total do custo num período e o volume de produção. Fixos são os que num período tem seu montante fixado, não em função de oscilações na atividade, e variáveis os que têm seu valor determinado em função dessa oscilação.

2.4 Métodos de custeio

De acordo com PADOVEZE (1997; p.233), o custeamento do produto é “o processo de identificar o custo unitário de um produto partindo dos custos diretos e indiretos”.

Assim, custeio significa método de apropriação de custos. Existem dois métodos de custeio tradicionais contemplados na literatura: custeio por absorção e custeio variável, mais recentemente também vem sendo enfatizado com bastante ênfase o ABC (Activity Based Costing).

Nesta seção serão abordados os métodos de custeio por absorção e variável.

2.4.1 Custeio por absorção

Segundo MARTINS (1996; p.61), o esquema básico do sistema de absorção consiste na “...separação entre custos e despesas; na apropriação dos custos diretos diretamente ao produto e o rateio dos custos indiretos.”

MARTINS (1996; p.41) ressalta ainda que “custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascidos da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos

bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos a esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

Por sua vez, FLORENTINO (1993; p.37) explica que “é a imputação aos custos dos produtos ou serviços, de todos os gastos, inclusive dos custos fixos que são rateados e distribuídos mediante critérios apropriados”. Portanto, cada empresa deve estudar a sua situação específica para escolher critérios adequados.

VICECONTI e NEVES (1998; p.83) afirmam: “A distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento”.

Conforme CREPALDI (1998; p.83), as vantagens do custeio de absorção são:

- permite a apuração do custo por centro de custo, já que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido, permitindo o acompanhamento de cada área se forem alocados de forma adequada aos departamentos.
- proporciona preços de venda mais reais, pois reúne todos os custos da empresa por meio dos custos unitários dos produtos;
- é derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade;
- está de acordo com a legislação fiscal.

Assim, pode-se dizer que o método de absorção é o mais indicado no caso das prestadoras de serviços, pois apresenta é um método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, por considerar todos os gastos como relacionados com os produtos ou serviços. Além disso, está alicerçado nos conceitos de custos fixos e variáveis, que passam, assim, a integrar o valor contábil dos produtos feitos ou serviços prestados. É também considerado essencial para avaliação de estoques pela contabilidade financeira, pois é aceito para fins fiscais, como também apresenta de maneira clara e objetiva a distinção entre os custos e as despesas, onde no caso das prestadoras de serviço, essa distinção não é tão transparente.

2.4.2 Custeio direto ou variável

LEONE (1985; p.419) diz que, “o custeamento Direto ou Variável é basicamente um sistema, em que os custos são classificados em fixos (que não variam com o volume da atividade) e variáveis (aqueles que variam com o volume da atividade)”. Cita também que, “...somente os custos variáveis de fabricação são contabilizados no custo dos produtos fabricados. Os custos variáveis de administração e de vendas serão debitados diretamente ao custo dos produtos acabados e que vão ser vendidos. Os custos periódicos serão globalmente lançados contra os resultados obtidos no período”.

Portanto, o sistema de custeio direto ou variável propõe uma apropriação de caráter gerencial, considerando apenas os custos variáveis dos produtos vendidos ou serviços prestados; os custos fixos ficam separados, sendo reconhecidos como despesas do período, diretamente para o resultado; dessa maneira, permite a apuração da margem de contribuição, quando confrontados os custos variáveis aos valores de receita líquida do período objeto do estudo.

Entretanto, o Custeio Variável não é aceito pelo fisco, para avaliar estoques, uma vez que fere, principalmente, o princípio da competência, preconizando nos princípios fundamentais de contabilidade.

Além disso, o TERCO AUDITORIA (1995; p.38), elenca as seguintes desvantagens:

- a. o sistema sofre restrições de ordem tributária, em que os resultados apurados não são reconhecidos pela Receita Federal para fins de cálculo do lucro real (lucro tributado) como base para cálculo do imposto de renda devido pela pessoa jurídica.
- b. o sistema também não recebe um conhecimento técnico do ponto de vista contábil tradicional. A utilização do sistema de custeio direto, para fins de preparo de demonstrativos financeiros, sem dúvida, provocaria uma ressalva no parecer dos auditores independentes.
- c. A apresentação de maior grau de flutuação dos resultados apurados por causa do não-diferimento de custos fixos através dos produtos mantidos em estoques ou no processo de fabricação no final de cada período contábil.
- d. Dificuldade quanto à definição dos custos de comportamento efetivamente variáveis.
- e. Apuração de resultados não coincidentes com aqueles de natureza contábil apresentados aos acionistas ou publicados pela empresa”.

2.5 Custeio baseado em atividades (ABC)

O ABC – Activity Based Costing - é um sistema de custeio que vem alcançando grande aceitação entre as empresas que já se conscientizaram da necessidade de melhor mensurar seus custos para obterem bases mais seguras que viabilizem tomadas de decisões frente à realidade complexa na qual a empresa acha-se inserida.

Segundo MARTINS (1998; p.93) “o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

O interesse e o objetivo do sistema de custeio ABC é fundamentalmente, atribuir, de forma mais criteriosa, os gastos indiretos ao bem ou serviço produzido na empresa, além de permitir um controle mais efetivo dos gastos e servir de suporte a decisões gerenciais.

PADOVEZE (1997; p.251) define o ABC como “um método de custeamento que atribui primeiro os custos para as atividades, e depois aos produtos, baseado no uso das atividades de cada produto. O custeamento baseado em atividades é fundamentado no conceito: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos”.

O autor ainda diz que, “o custeamento por atividades não necessariamente se baseia em identificar uma atividade para cada departamento de serviço. Esse método busca identificar as atividades relevantes que geram os custos necessários para os produtos”.

Para as finalidades do ABC, atividade é definida no Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços n.º 36 (1998, p.8) “como sendo uma conjugação coordenada de recursos (mão-de-obra, materiais, tecnologia e ambiente) visando a produção de um determinado bem ou serviço”.

Explica também que as atividades podem ser classificadas em duas categorias:

- a) atividades primárias: que são atividades essenciais da empresa e que se relacionam diretamente à produção;
- b) atividades secundárias: são as atividades que servem de apoio às atividades primárias, e não estão relacionadas com a produção.

Com base no Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços n. 45 (1997; p10), O ABC implica em apropriação não só dos custos como também de todas as despesas, sejam administrativas e de vendas, por exemplo, não sendo por isso, válido para finalidades contábeis:

“Para o ABC não existem custos e despesas; é como se existissem só custos. Com isso, todos os gastos são alocados da seguinte forma: os vinculados diretamente com o produto na forma de matérias-primas, materiais de embalagem, componentes, etc. são apropriados diretamente a eles.

Já todos os outros, inclusive mão-de-obra direta e outros, mesmo que totalmente variáveis, são primeiramente alocados às atividades e destas, então, aos produtos. Ai invés de se alocar aos custos por centos de custos ou por departamentos, eles são alocados às atividades e estas não são previamente segregadas em relação à produção ou não; podem até identificar qual parcela está na área de produção, mas isso não é prioridade nem é comumente feito”.

Por sua vez, no Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços nº. 11 (1994; p 4), consta que se pode dizer que a empresa que pode adotar o custeio de atividade é aquela que:

- “- cujos custos indiretos representam parcela considerável dos seus custos industriais totais;
- que produz, em um mesmo estabelecimento, produtos e/ou serviços de extrema variedade no que respeita ao processo produtivo ou ao volume de produção; e
- que trabalha com clientela igualmente diversificada, abrangendo clientes que comprem muito, clientes que comprem pouco, clientes que exigem especificações especiais, serviços adicionais etc.”.

Por outro lado, as empresas que possuem produtos, serviços e clientes pouco diversificados adotando um processo de produção no qual o componente de mão-de-obra direta é extremamente relevante, podem conviver, sem maiores dificuldades, com os sistemas tradicionais de custeio, evitando, assim, os custos adicionais dos sistemas mais sofisticados. Além disso, convém lembrar que o sistema ABC é complexo, envolvendo dispendiosos e demorados estudos acerca dos objetivos e da estrutura operacional da empresa.

CAPÍTULO 3

Neste capítulo, primeiramente, faz-se uma breve apresentação da empresa e de suas atividades. Na sequência serão apresentados os elementos de custos da escola Vence Informática Ltda.-ME. Em seguida, é efetuada a classificação e identificação dos custos diretos e indiretos, e as despesas da empresa. Ainda, neste capítulo, propõe-se o método de custeio aplicável, a estrutura do sistema de custos, aplicando-o com o auxílio de números fictícios, através da elaboração de relatórios e mapas de custos.

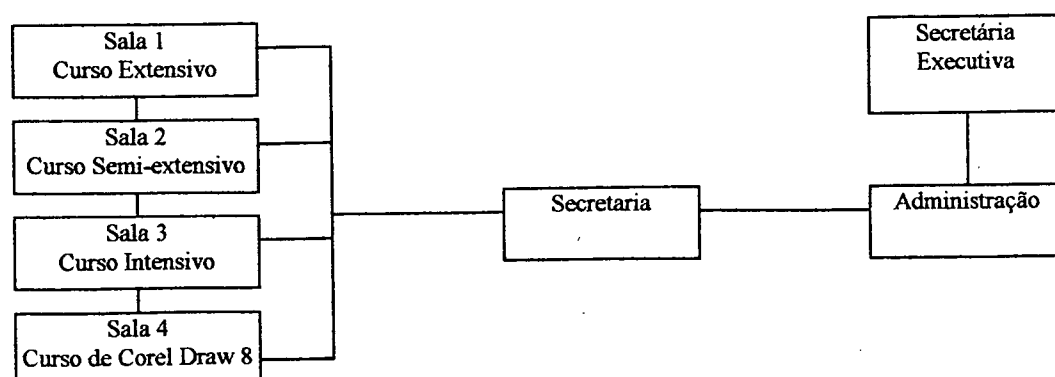
3.1 Apresentação da empresa

A empresa Vence Informática Ltda. - ME, está situada na Rua Santos Saraiva, n.º 200, no Estreito, Município de Florianópolis, Santa Catarina.

A escola de informática iniciou suas atividades, em maio de 1985, com o objetivo de atender o aumento da procura por cursos especializados de informática, diante da necessidade dos profissionais se atualizarem perante as inovações tecnológicas.

É composta por dois sócios, sendo que um se dedica a parte administrativa da empresa e o outro à parte do ensino, confecções e atualizações de apostilas e programas de aula. Além disso, fazem parte da atividade da empresa, seis funcionários, entre eles quatro professores, e duas secretárias, uma que atende a secretaria e outra que atende somente a administração. O espaço físico conta com quatro salas de aula; uma secretária e a sala da administração, conforme mostra a Figura 1.

Figura 1 – Distribuição física do espaço ocupado no prédio da empresa



O espaço físico do prédio que a empresa ocupa compõem-se de quatro salas de aula, secretaria e uma sala de administração,. Cada sala de aula possuiu 30 m² e comporta dez microcomputadores, dez mesas e vinte cadeiras e um aparelho de ar condicionado. Cada curso é realizado com dois alunos por microcomputador.

A empresa oferece os seguintes serviços:

- Curso Extensivo com 192 horas de duração, 2 vezes por semana: Curso básico de Windows/98, Curso de Word 7.0, Excel.
- Curso Semi-Extensivo com 192 horas de duração, 4 vezes por semana: Curso básico de Windows/98, Curso de Word 7.0, Excel.
- Curso Intensivo com 150 horas de duração, 5 vezes por semana: Curso básico de Windows/98, Curso de Word 7.0, Excel.
- Corel Draw 8 com 150 horas de duração, 5 vezes por semana.

3.2 Proposta de sistema de custos

A empresa não possuiu um controle sistematizado de custos, o que impossibilita a identificação dos custos diretos e indiretos de cada curso, sendo estes conhecidos apenas na sua totalidade.

Sendo assim, o que se pretende com a elaboração deste trabalho, é propor um sistema com centros de custos, de maneira que os gestores possam visualizar com mais precisão os custos de cada curso ao alocar os custos diretos e indiretos.

3.2.1 Elementos de custos e despesas

Neste tópico do trabalho, serão visualizados os principais elementos, na proposta de sistema de custos para a escola Vence Informática Ltda.-ME que irão integrar a configuração do sistema de custos que se propões para a mesma.

a) Custo pessoal

A escola possui quatro professores, uma secretária que trabalha na secretaria e que atende os quatro cursos e uma secretária executiva que atende somente a administração.

O custo de pessoal da escola Vence Informática Ltda. - ME, pode ser analisado através da folha de pagamento. Da folha de pagamento, que engloba salário, horas-extras, férias, décimo-terceiro e outros gastos, serão coletados os totais por pessoa. Estes valores serão alocados ao centro de custos correspondente. Porém, não sendo possível a alocação direta, como o custo da secretária, este será tratado como custo indireto dos serviços. O salário da secretária executiva será considerado diretamente como despesa, devido os seus serviços atenderem somente à administração.

b) Gastos gerais

Os gastos gerais constituem gastos diretos e indiretos incorridos pelos centros acumuladores de custos, podendo variar de empresa para empresa. Na Vence Informática Ltda. - ME verificamos os seguintes gastos:

- Aluguel
- Energia Elétrica
- Material de consumo
- Custos dos materiais
- Manutenção dos computadores
- Telefone
- Condomínio
- Depreciação
- Impostos e taxas
- Pró-labore
- Honorários contador
- Marketing
- Gastos financeiros
- Vigilância eletrônica.

a) Despesas administrativas

São todos os gastos que fazem parte da área administrativa. Segundo VISCONTI e NEVES (1995; p.17), no sistema de absorção, “a separação entre custos e despesas é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período”.

Porém, para atender as finalidades gerenciais do sistema de custeamento proposto, as despesas não serão lançadas diretamente na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, sendo alocadas aos centros de custos.

Além dos itens classificados diretamente como despesas, tais como: pró-labore, honorários contador, marketing, gastos financeiros, vigilância eletrônica e salários da secretária executiva, uma parcela do valor de alguns gastos gerais citados anteriormente que corresponder à área administrativa será também tratada como despesa.

Dessa forma, as despesas administrativas identificadas na empresa objeto de estudo são as seguintes: aluguéis; energia elétrica; material de consumo; manutenção dos computadores; custo dos materiais; telefone; condomínio; depreciação; pró-labore; honorários contador; marketing; gastos financeiros; vigilância eletrônica; salário secretária executiva.

17.1.1 Método de custeio aplicável

Em função de uma economia estabilizada, a globalização e a concorrência externa com seus preços mais competitivos, as empresas visam uma reestrutura organizacional, através de sistemas e técnicas gerenciais.

Assim, com a economia globalizada, as empresas deixam de contrair receitas originárias da inflação as quais subsistirão de ganhos reais, razão para que tenham controle mais rigoroso de seus custos.

Entretanto, um bom controle de custos que auxilie na tomada de decisões só será possível se obtido com a implantação de um sistema de custo eficiente, aliado à contabilidade financeira, pois é através dela que serão registrados os dados reais da empresa.

A partir dos métodos apresentados, constatou-se que o método do custeio baseado em atividade não é o mais adequado a estrutura da escola Vence Informática Ltda - ME, pois o sistema ABC é complexo, exigindo dispendiosos e demorados estudos acerca da estrutura organizacional da empresa. Além disso, as empresas que possuem produtos ou serviços poucos diversificados podem conviver, sem maiores dificuldades, com os sistemas tradicionais de custeio.

Em relação ao custeio variável, também não se apresenta como a mais adequada para ser aplicada nesta empresa, tendo em vista que os custos variáveis da escola de informática não são os mais relevantes. E como o método de custeio variável considera apenas os custos variáveis dos produtos vendidos ou serviços prestados, os custos fixos ficam separados, sendo reconhecidos como despesas do período, isto é, lançados diretamente no resultado, não permitindo, dessa maneira, a apuração dos custos totais aos centros de custos da escola Vence Informática Ltda -Me

Portanto, dentre os métodos expostos na revisão de literatura, pode-se dizer que o método mais indicado para a escola Vence Informática Ltda. - ME é o custeio por absorção, pois este permite a apuração dos custos para os centros de custos. No entanto, sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido, afim de permitir o acompanhamento do desempenho de cada área, por meio de alocação dos custos de forma adequada aos departamentos.

Além disso, está alicerçado nos conceitos de custos fixos e variáveis, que passam, assim, a integrar o valor contábil dos produtos feitos ou serviços prestados.

LEONE (1989; p.35), também concorda com a utilização desse método, quando afirma que:

“as empresas pequenas, e mesmo médias, utilizavam o critério do custeio variável. O motivo era simples: o critério do custeio por absorção é muito dispendioso, demanda certa organização em termos de recursos materiais e humanos, além de exigir a manutenção e o controle dos parâmetros necessários, à execução das diversas fases de rateio, bem como o trabalho em análise dos resultados. O critério do custeio direto não exige essa soma considerável de recursos e é muito mais simples. Os empresários, entretanto, preferem o critério do custeio por absorção. Tão longo suas empresas, pequenas ou médias, começam a crescer, o departamento de custos começa a inflar, adotando gradativamente os procedimentos do custeio por absorção.”

Com base no sistema de absorção, foram criados centros de responsabilidades, onde, através de normas preestabelecidas por classificação contábil, foram debitados os

custos e as despesas correspondentes a cada centro, com intuito de analisar e processar as informações destinadas a atender a gestão empresarial por curso.

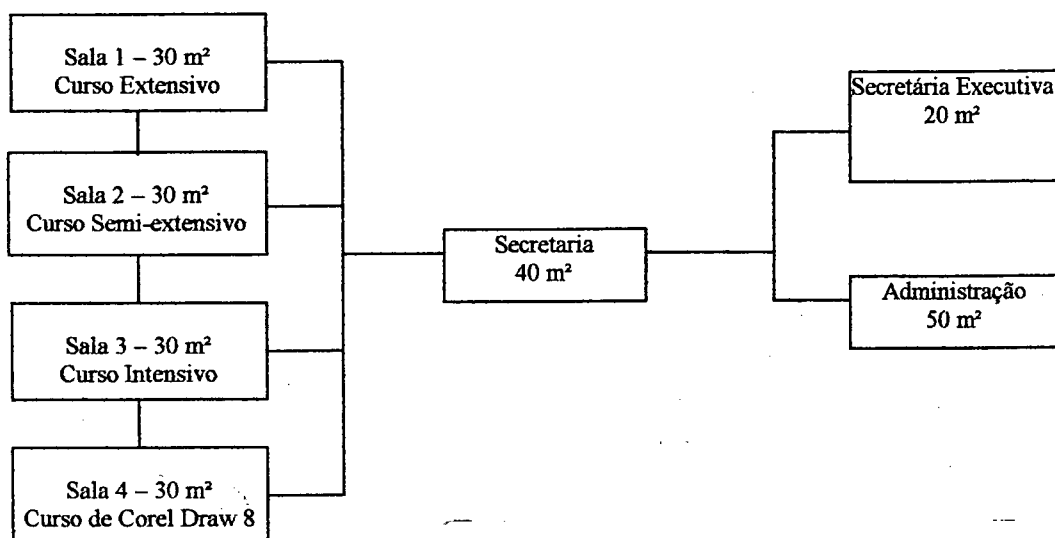
3.2.1 Distinção entre custos e despesas

Faz-se necessário, nesse momento, efetuar a separação entre os custos e as despesas da Vence Informática Ltda. – ME, utilizando, para isso, os seguintes critérios:

a) *Separação com base no metro quadrado*

A Vence Informática Ltda. - ME está instalada numa sala com área total de 230 m², sendo a metragem de cada peça ocupada, conforme mostrado na Figura 2.

Figura 2 – Layout da empresa com a metragem de cada sala



Dessa forma, os gastos referentes ao aluguel, energia elétrica, material de consumo, e condomínio serão distribuídos proporcionalmente à metragem apresentada anteriormente, e classificados como custos diretos os que corresponderem às salas de aula; custo indireto relativo à secretaria; e despesas quanto à parte administrativa e a secretaria executiva.

b) Separação pelo total de computadores em cada ambiente

Os gastos referentes à conta de telefone, manutenção de computadores e depreciação serão separados pelo número de computadores em cada ambiente da escola.

Os custos diretos abrangerão as salas de aula, o que resulta na apropriação de uma parcela maior de custos por comportarem um maior número de computadores. Os custos indiretos receberão um pequeno valor por possuir a secretaria apenas um computador. Assim, também será alocada uma pequena parcela referente às despesas, em virtude da administração e a secretária executiva comportarem dois computadores.

3.2.4 Base de rateio dos custos indiretos e despesas aos centros de custos

Para a apropriação dos custos indiretos aos centros de custos é interessante utilizar alguns critérios, denominados de bases de rateio. Estas bases de rateio devem ser escolhidas conforme a necessidade e a estrutura da empresa, podendo ser iguais ou diferentes para cada custo.

Diante disso, adota-se como base de rateio para todos os custos indiretos e despesas da escola Vence Informática Ltda. - ME o total mensal das horas-aula de cada curso ministrado.

3.2.5 Composição dos custos e despesas totais da escola de informática

Uma vez levantados e analisados os dados da empresa, através de mapeamento, é possível identificar os custos totais da escola Vence Informática Ltda.-ME. Sendo todos os custos indiretos e as despesas rateadas, fica visível obter o custo total da empresa e o custo de cada centro. A estes totais serão acrescidos valores que poderão determinar o preço de venda dos serviços, bem como a lucratividade desejada.

3.2.6 Configuração do sistema de custos

Segundo CARDOSO NETO (1985; p.199), “devido às necessidades de informações para controle e decisão, (...) as empresas devem adotar um sistema de custos”. De acordo com a referida citação, segue uma proposta de sistema de custeio por absorção.

Entretanto, visando manter o sigilo dos valores monetários reais da empresa objeto de estudo desta pesquisa, os dados numéricos presentes nos relatórios de custos a seguir são fictícios, não confrontando com a realidade da mesma.

3.2.6.1 Receita por turma e curso mensal

A implantação do sistema de custos proposto possibilitará à empresa meios para pesquisar e comparar a mensalidade dos seus cursos com os valores de mercado, facilitando sua permanência neste âmbito competitivo com um preço melhor, formado com base no controle dos custos. Além disso, fornecerá subsídios para a tomada de decisões relativas a expansão da organização, bem abertura de novos cursos, contratação de empregados, entre outros.

A seguir, será apresentado de maneira prática como a empresa obtém o custo de cada curso.

a) *Turma do extensivo(sala 1)*

O curso extensivo de windows, word, excel tem duração total de 192 horas durante o período de um ano, com duração de quatro horas por semana. Cada sala possui dez computadores, sendo que este curso tem dois alunos por computador. Os horários vagos são reservados para atendimentos aos alunos. A mensalidade do curso é dividida em doze parcelas mensais de R\$ 65,00.

O Quadro 1 apresenta a distribuição das turmas do referido curso ao longo da semana.

Quadro 1 - Distribuição dos horários das turmas do curso extensivo

Horário	2º feira	3º feira	4º feira	5º feira	6º feira	Sábado
08:00-10:00 hs.	turma 1	turma 4	turma 1	turma 4	turma 8	turma 9
10:00-12:00 hs.	turma 2	turma 5	turma 2	turma 5	turma 8	turma 9
14:00-16:00 hs.	turma 7	atendimento	turma 7	atendimento	atendimento	-
16:00-18:00 hs.	turma 3	turma 6	turma 3	turma 6	atendimento	-

A partir deste quadro, pode-se visualizar a receita mensal por turma, bem como a receita total por mês do referido curso, como segue:

turma 1: 15 alunos x R\$ 65,00 = R\$ 975,10
turma 2: 14 alunos x R\$ 65,00 = R\$ 910,00
turma 3: 18 alunos x R\$ 65,00 = R\$1.170,00
turma 4: 13 alunos x R\$ 65,00 = R\$ 845,00
turma 5: 9 alunos x R\$ 65,00 = R\$ 585,00
turma 6: 20 alunos x R\$ 65,00 = R\$1.300,00
turma 7: 20 alunos x R\$ 65,00 = R\$1.300,00
turma 8: 14 alunos x R\$ 65,00 = R\$ 910,00
turma 9: 18 alunos x R\$ 65,00 = R\$1.170,00
Total das mensalidades = R\$9.165,00

b) Turma semi-extensivo (sala 2)

O curso semi-extensivo de windows, word, excel tem duração total de 192 horas durante o período de seis meses, com o total de oito horas por semana. Cada sala possui dez computadores, sendo que este curso tem dois alunos por computador. Os horários vagos são reservados para atendimentos aos alunos. A mensalidade do curso é dividida em seis parcelas mensais de R\$ 120,00.

O Quadro 2 apresenta a distribuição das turmas do referido curso semi-extensivo durante a semana.

Quadro 2 - Distribuição dos horários das turmas do curso semi-extensivo

Horário	2º feira	3º feira	4º feira	5º feira	6º feira	Sábado
08:00-10:00 hs.	turma 1	turma 5	turma 1	turma 5	turma 1	turma 1
10:00-12:00 hs.	turma 2	turma 5	turma 2	turma 5	turma 2	turma 2
14:00-16:00 hs.	turma 3	turma 6	turma 3	turma 6	atendimento	-
16:00-18:00 hs.	turma 3	turma 6	turma 3	turma 6	atendimento	-

A partir deste quadro, pode-se contemplar a receita mensal por turma, bem como a receita total por mês do curso, como segue:

turma 1:	14 alunos x R\$ 120,00 = R\$ 1.680,00
turma 2:	18 alunos x R\$ 120,00 = R\$ 2.160,00
turma 3:	17 alunos x R\$ 120,00 = R\$ 2.040,00
turma 4:	11 alunos x R\$ 120,00 = R\$ 1.320,00
turma 5:	8 alunos x R\$ 120,00 = R\$ 960,00
turma 6:	8 alunos x R\$ 120,00 = <u>R\$ 960,00</u>
Total das mensalidades	= R\$ 9.120,00

c) *Turma do intensivo(sala 3)*

O curso intensivo de windows, word e excel tem duração total de 150 horas durante o período de três meses e três semanas, com o total de dez horas por semana. Cada sala possui dez computadores, sendo que este curso tem dois alunos por computador. Os horários vagos são reservados para atendimentos aos alunos. A mensalidade do curso é dividida em quatro parcelas mensais de R\$ 280,00.

Através do Quadro 3, pode-se visualizar a distribuição das turmas do curso intensivo durante a semana.

Quadro 3 - Distribuição dos horários das turmas do curso intensivo

Horário	2° feira	3° feira	4° feira	5° feira	6° feira	Sábado
08:00-09:30 hs.	atendimento	atendimento	atendimento	atendimento	atendimento	atendimento
09:30-10:30 hs.	turma 1	turma 1	turma 1	turma 1	turma 1	atendimento
10:30-11:30 hs.	turma 1	turma 1	turma 1	turma 1	turma 1	-
14:00-15:30 hs.	turma 2	turma 2	turma 2	turma 2	turma 2	-
15:30-16:30 hs.	turma 2	turma 2	turma 2	turma 2	turma 2	
16:30-17:30 hs.	atendimento	atendimento	atendimento	atendimento	atendimento	-

Neste quadro pode-se contemplar a receita mensal por turma, bem como a receita total por mês do referido curso, como segue:

turma 1: 8 alunos x R\$ 280,00 = R\$ 2.240,00

turma 2 : 9 alunos x R\$ 280,00 = R\$ 2.520,00

Total das mensalidades = R\$ 4.760,00

d) Turma do corel draw 8 (sala 4)

O curso de corel draw 8 tem duração total de 150 horas durante o período de três meses e três semanas, com o total de dez horas por semana. Cada sala possui dez computadores, sendo que este curso tem dois alunos por computador. Os horários vagos são reservados para atendimentos aos alunos. A mensalidade do curso é dividida em quatro parcelas mensais de R\$ 280,00.

Através do Quadro 4 pode-se visualizar a distribuição das turmas do referido curso intensivo durante a semana.

Quadro 4 – Distribuição dos horários das turmas do corel draw 8

Horário	2° feira	3° feira	4° feira	5° feira	6° feira	Sábado
08:00-09:30 hs.	atendimento	atendimento	atendimento	atendimento	atendimento	atendimento
09:30-10:30 hs.	turma 1	turma 1	turma 1	turma 1	turma 1	atendimento
10:30-11:30 hs.	turma 1	turma 1	turma 1	turma 1	turma 1	atendimento
14:00-15:30 hs.	turma 2	turma 2	turma 2	turma 2	turma 2	-
15:30-16:30 hs.	turma 2	turma 2	turma 2	turma 2	turma 2	
16:30-17:30 hs.	atendimento	atendimento	atendimento	atendimento	atendimento	-

Neste quadro pode-se calcular a receita mensal por turma, bem como a receita total por mês do referido curso, como segue:

turma 1: 9 alunos x R\$ 280,00 = R\$ 2.520,00

turma2 : 9 alunos x R\$ 280,00 = R\$ 2.520,00

Total das mensalidades = R\$ 5.040,00

3.2.6.2 Custo/Despesa da folha de pessoal

A seguir, serão demonstrados os cálculos da folha de pagamento dos funcionários da Vence Informática Ltda. – ME, que correspondem ao custo direto da mão-de-obra dos professores, custo indireto relativo ao salário da secretária e despesa da secretária executiva.

a) Salário dos professores

Os salários dos professores serão tratados como custos diretos, sendo alocados em cada departamento através de horas ministradas.

- Cálculo do custo mensal dos professores

Salários (4 professores).....	R\$ 2.800,00
Férias (1/12)	R\$ 233,33
1/3 férias (1/12)	R\$ 77,78
13º salário (1/12)	<u>R\$ 233,33</u>
Remuneração mensal	R\$ 3.344,44

Contribuições sociais

IAPAS (20%)	R\$ 668,89
SENAI (5,8%).....	R\$ 193,98
SESI (0,6%)	R\$ 20,07
SAT(1%).....	R\$ 33,44
FGTS(8%).....	R\$ 267,55
Total de contribuições sociais (35,40%).....	R\$ 1.183,93

Custo mensal dos quatro professoresR\$ 4.528,37

- Cálculo do número de horas, considerando os dias de repouso

30 dias - 4 domingos - 2 sábados (50%) = 24 dias úteis

24 dias x 8 hs = 192 horas úteis

192 hs x 4 professores = 768 horas

- Cálculo da taxa horária do custo do professor

R\$ 4.528,37 : 768 horas = R\$ 5,90 por hora

b) *Salário da secretária*

- Cálculo do custo mensal da secretária

O salário da secretária que trabalha na secretaria, será considerado como custo indireto.

Salário Mês (30 Dias)	R\$ 400,00
Férias (1/12)	R\$ 33,33
1/3 Férias (1/12)	R\$ 11,11
13º Salário (1/12)	R\$ 33,33
Remuneração Mensal	R\$ 477,77

Contribuições sociais

IAPAS(20%)	R\$ 95,56
SENAI(5,8%)	R\$ 27,71
SESI(0,6%)	R\$ 2,87
SAT(1%)	R\$ 4,77
FGTS(8%)	R\$ 38,22
Total de contribuições sociais (35,40%)	R\$ 169,13

Custo mensal da secretária

R\$ 646,90

- Cálculo do número de horas considerando os dias de repouso

30 dias - 4 domingos - 2 sábados (50%) = 24 dias úteis

24 dias x 8 hs = 192 h por mês

- Cálculo da taxa horária do custo da secretária

R\$ 646,90 : 192 horas = R\$ 3,37 por hora

c) Secretária executiva

O salário da secretária executiva será tratado como despesa, pois ela só atende a parte administrativa da escola.

- Cálculo do gasto da secretária executiva

Salário Mês (30 Dias)

R\$ 650,00

Férias (1/12)	R\$ 54,17
1/3 Férias (1/12)	R\$ 18,06
13º Salário (1/12)	R\$ 54,17
Remuneração Mensal.....	R\$ 776,40

Contribuições sociais

IAPAS(20%)	R\$ 155,28
SENAI(5,8%).....	R\$ 45,03
SESI(0,6%)	R\$ 4,66
SAT(1%).....	R\$ 7,77
FGTS(8%).....	R\$ 62,11
Total de contribuições sociais (35,40%).....	R\$ 274,85

Custo mensal da secretária.....R\$1.051,25

- Cálculo do número de horas considerando os dias de repouso

30 dias - 4 domingos - 2 sábados (50%) = 24 dias úteis

24 dias x 8 hs = 192 hs por mês

- Cálculo da taxa horária do custo da secretária

R\$ 1.051,25 : 192 horas = R\$ 5.48 por hora

3.2.6.3 Gastos totais

A seguir, conforme demonstra o Quadro 5, serão elencadas a composição dos gastos totais do mês em análise

Quadro 5 - Composição dos gastos para o mês em análise

Elementos de custos e despesas	Valores em R\$
aluguel	1.000,00
energia elétrica	500,00
material de consumo	200,00
manutenção de computadores	500,00
custo de materiais	500,00
telefone	150,00
condomínio	100,00
salário secretária	741,40
depreciação	923,23
impostos e taxas	3.093,12
pró-labore	2.000,00
honorários contador	151,00
marketing	500,00
gastos financeiros	1.000,00
vigilância eletrônica	65,00
salário secretária executiva	1.205,60
salários professores	5.192,00
Total dos custos e despesas	17.821,35

3.6.2.4 Separação entre custos e despesas da Vence Informática Ltda.-ME

Para utilizar a base de rateio “área”, fez-se necessário primeiramente, separar quanto cabe à área administrativa e quanto à operacional. O quadro 6, evidencia a área de cada ambiente.

Quadro 6- Área ocupada por cada ambiente

Ambientes	Área administrativa		Área operacional		Total
	sala secretária	sala da administração	quatro salas	secretaria e entrada	
Área	20 m ²	50 m ²	120 m ²	40m ²	230m ²
%	8,70	21,74	52,16	17,40	100

A área ocupada por ambiente foi utilizada como base de rateio para os seguintes custos indiretos:

- aluguel
- energia elétrica
- material de consumo
- condomínio

O Quadro 7, evidencia os elementos de custos indiretos, seus valores monetários, a proporção que cabe a cada ambiente e o valor apropriado

Quadro 7 – Rateio dos custos indiretos e despesas com base na área

Itens	Valores totais em R\$	Área administrativa				Área operacional			
		sala secretária executiva		sala da administração		quatro salas		secretaria e entrada	
		%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor
aluguel	1.000,00	8,70	87,00	21,74	217,40	52,16	521,60	17,40	174,00
energia elétrica	500,00	8,70	43,50	21,74	108,70	52,16	260,80	17,40	87,00
material consumo	200,00	8,70	17,40	21,74	43,48	52,16	104,32	17,40	34,80
condomínio	100,00	8,70	8,70	21,74	21,74	52,16	52,16	17,40	17,40

Para calcular a manutenção dos computadores, depreciação e telefone, utilizou-se como base de rateio o número de equipamentos. O Quadro 8 mostra os equipamentos dotados em cada área da empresa objeto de estudo.

Quadro 8 - Total de computadores por ambiente

Ambientes	Área administrativa		Área operacional		Total
	sala secretária	sala da administração	quatro salas	secretaria e entrada	
Computadores	01	02	40	01	44
%	2,27	4,55	90,91	2,27	100

O Quadro 9 elucida os elementos de custos indiretos, seus valores monetários, a proporção que cabe a cada ambiente e o valor apropriado

Quadro 9 - Rateio dos custos indiretos e despesas com base no total de computadores por área

Itens	Valores totais em R\$	Área administrativa				Área operacional			
		sala secretária executiva		sala da administração		quatro salas		secretaria e entrada	
		%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor
manutenção dos computadores	500,00	2,27	11,35	4,55	22,74	90,91	454,56	2,27	11,35
telefone	150,00	2,27	3,40	4,55	6,83	90,91	136,37	2,27	3,40
depreciação	923,23	2,27	20,96	4,55	42,00	90,91	839,31	2,27	20,96

3.2.6.5 Mapa dos custos e despesas totais

Conforme o Quadro 10, segue a configuração de um mapa, baseado no custeio de absorção que irá proporcionar uma melhor visualização dos custos e despesas totais, na proposta que foi sugerida para a escola Vence Informática Ltda. – ME, de modo que se apure os custos e os resultados com melhor exatidão.

Quadro 10 - mapa de rateio dos custos e despesas

GASTOS		total dos gastos	extensivo		semi extensivo		intensivo		corel draw 8		custo indireto	despesas
			16 horas	32 horas	40 horas	40 horas	40 horas	40 horas				
1	aluguel	R\$ 1.000,00	R\$ 130,40	R\$ 130,40	R\$ 130,40	R\$ 130,40	R\$ 130,40	R\$ 130,40	R\$ 130,40	R\$ 130,40	R\$ 174,00	R\$ 304,40
2	energia elétrica	R\$ 500,00	R\$ 65,20	R\$ 65,20	R\$ 65,20	R\$ 65,20	R\$ 65,20	R\$ 65,20	R\$ 65,20	R\$ 65,20	R\$ 87,00	R\$ 152,20
3	material de consumo	R\$ 200,00	R\$ 26,08	R\$ 26,08	R\$ 26,08	R\$ 26,08	R\$ 26,08	R\$ 26,08	R\$ 26,08	R\$ 26,08	R\$ 34,80	R\$ 60,88
4	manutenção de computador	R\$ 500,00	R\$ 113,64	R\$ 113,64	R\$ 113,64	R\$ 113,64	R\$ 113,64	R\$ 113,64	R\$ 113,64	R\$ 113,64	R\$ 11,35	R\$ 34,09
5	custos de materiais	R\$ 500,00	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 500,00	
6	telefone	R\$ 150,00	R\$ 34,09	R\$ 34,09	R\$ 34,09	R\$ 34,09	R\$ 34,09	R\$ 34,09	R\$ 34,09	R\$ 34,09	R\$ 3,41	R\$ 10,23
7	condominio	R\$ 100,00	R\$ 13,04	R\$ 13,04	R\$ 13,04	R\$ 13,04	R\$ 13,04	R\$ 13,04	R\$ 13,04	R\$ 13,04	R\$ 17,40	R\$ 30,44
8	salário secretária	R\$ 646,90	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 646,90	
9	depreciação	R\$ 923,23	R\$ 209,83	R\$ 209,83	R\$ 209,83	R\$ 209,83	R\$ 209,83	R\$ 209,83	R\$ 209,83	R\$ 209,83	R\$ 20,96	R\$ 62,95
10	impostos e taxas	R\$ 3.093,12	R\$ 386,64	R\$ 773,28	R\$ 773,28	R\$ 966,60	R\$ 966,60	R\$ 966,60	R\$ 966,60	R\$ 966,60	-	
11	pró-labore	R\$ 2.000,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 2.000,00
12	honorários contador	R\$ 151,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 151,00
13	marketing	R\$ 500,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 500,00
14	gastos financeiros	R\$ 1.000,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.000,00
15	vigilância eletrônica	R\$ 65,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 65,00
16	salário secretária executiva	R\$ 1.051,25	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.051,25
17	salários professores	R\$ 4.528,37	R\$ 1.132,09	R\$ 1.132,09	R\$ 1.132,09	R\$ 1.132,09	R\$ 1.132,09	R\$ 1.132,09	R\$ 1.132,09	R\$ 1.132,09	-	
18	total dos custos diretos	-	R\$ 2.111,01	R\$ 2.497,65	R\$ 2.497,65	R\$ 2.690,97	R\$ 2.690,97	R\$ 2.690,97	R\$ 2.690,97	R\$ 2.690,97	R\$ 1.495,82	R\$ 5.422,44
19	rateio dos custos indiretos	-	R\$ 186,98	R\$ 373,96	R\$ 373,96	R\$ 467,44	R\$ 467,44	R\$ 467,44	R\$ 467,44	R\$ 467,44		
21	total dos custos	R\$ 11.486,42	R\$ 2.297,99	R\$ 2.871,61	R\$ 3.158,41	R\$ 3.158,41	R\$ 3.158,41	R\$ 3.158,41	R\$ 3.158,41	R\$ 3.158,41		
22	rateio das despesas	-	R\$ 677,81	R\$ 1.355,61	R\$ 1.694,51	R\$ 1.694,51	R\$ 1.694,51	R\$ 1.694,51	R\$ 1.694,51	R\$ 1.694,51		
25	total dos gastos	R\$ 16.908,86	R\$ 2.975,80	R\$ 4.227,22	R\$ 4.852,92	R\$ 4.852,92	R\$ 4.852,92	R\$ 4.852,92	R\$ 4.852,92	R\$ 4.852,92		

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa foi elaborada com o objetivo de contribuir com o estudo sobre sistemas de custos em empresas prestadoras de serviços.

A partir da bibliografia, buscou-se dados que trouxessem aprofundamento a esta área, sendo possível a caracterização da problemática através do tema escolhido. Para delimitar a execução do trabalho, foram estabelecidos os objetivos que se pretendiam alcançar durante o desenvolvimento deste estudo, bem como a metodologia aplicável a esta pesquisa.

Com a revisão bibliográfica, foi enfatizada a importância de um sistema de custos nas empresas prestadoras de serviços, bem como o conhecimento teórico dos métodos de custeio e todos os itens necessários para fazer uma proposta de um sistema de custeio.

Com essa finalidade, constatou-se que um sistema de custos adequado poderá trazer benefícios, no sentido de auxiliar no controle dos gastos, bem como para tomada de decisões.

Portanto, a escolha do sistema depende do objetivo que se pretende atingir; o seu nível de detalhes também depende disso e de quanto gastará para sua obtenção. A implantação do sistema deve ser na medida do possível, gradativa, não necessariamente imposta com os mesmos detalhes e sofisticações em todos os departamentos e níveis.

Acredita-se que, desta forma, tenha-se atingido o objetivo geral proposto, que é elaborar uma proposta de um sistema de custos para uma escola de informática.

Em se tratando de recomendações para futuras pesquisas, tendo em vista que este trabalho se restringe a uma prestadora de serviços no ramo de informática, sugere-se que outros futuros estudos busquem o desenvolvimento de sistemas de custos em outras empresas prestadoras de serviços, no sentido de ampliar a discussão de sistemas de custos para empresas desse setor.

RERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARTHUR ANDERSEN SC. **Custos gerencial e contábil**. In: CRC/SP. **Custos: ferramentas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2000.
- CARDOSO NETO, Felicíssimo. **Contabilidade de Custos: Sistemas, técnicas de apropriação e gestão**. São Paulo: Saraiva, 1985. Vol.1.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, Ilse Maria, **Análise de Custos**. Apostila da disciplina de Análise de Custos, dos curso de graduação de Ciências Contábeis, Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, 1998.
- FLORENTINO, Américo M. **Custos: princípios, cálculos e contabilização**. Rio de Janeiro: Gruphus, 1993.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1986.
- KOTLER, Philip. ARMSTRONG, Gary. **Princípios de marketing**. 7. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1998.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do trabalho científico; procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalho científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 7. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARCANTONIO, Antonia Terezinha; DOS SANTOS, Martha Terezinha; LEHFEL, Neide A. de Souza. **Elaboração e divulgação do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1993.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.
- SALOMON, Dêlcio Vieira. **Como fazer uma monografia: elementos de metodologia do trabalho científico**. 6. Ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1978.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987

TERCO AUDITORIA E CONSULTORIA. **Custeio gerencial: conceituação, considerações e perspectivas**. In: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Custos: ferramentas de gestão. São Paulo: Atlas, p. 17-27, 2000.

TERCO AUDITORIA E CONSULTORIA. **Custos na Inflação e na Estabilidade**. In: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Custos: como ferramenta gerencial, 8. São Paulo: Atlas, p. 34-51, 1995.

VICECONTE, Paulo E. V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 4 Ed. São Paulo: Frase, 1995.